



L'EMERGENCE DU CONTROLE DE GESTION EN PMI/ETI EN CROISSANCE : UNE ETUDE DE CAS EXPLORATOIRE

Dominique Barbelivien

► To cite this version:

Dominique Barbelivien. L'EMERGENCE DU CONTROLE DE GESTION EN PMI/ETI EN CROISSANCE : UNE ETUDE DE CAS EXPLORATOIRE. Comptabilité, Contrôle et Audit des invisibles, de l'informel et de l'imprévisible, May 2015, Toulouse, France. pp.cd-rom. hal-01188169

HAL Id: hal-01188169

<https://hal.science/hal-01188169>

Submitted on 28 Aug 2015

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

L'EMERGENCE DU CONTROLE DE GESTION EN PMI/ETI EN CROISSANCE : UNE ETUDE DE CAS EXPLORATOIRE

Dominique Barbelivien

PRAG Economie et Gestion IEMN-IAE

Doctorante au LEMNA

Dominique.barbelivien@univ-nantes.fr

Résumé : Notre travail vise à contribuer à la connaissance de la structuration du contrôle de gestion des PMI familiales en croissance. Nous souhaitons concourir à la réflexion sur la managérialisation des PMI, en apportant ici un éclairage particulier intégrant le caractère familial et son impact sur la façon dont la fonction contrôle de gestion et ses outils de gestion sont choisis et utilisés afin de respecter le caractère entrepreneurial et familial de l'entreprise. Nous procédons par une étude comparative exploratoire de la structuration de

l'instrumentation de gestion au sein de deux PMI dont les trajectoires de croissance récentes sont similaires et révèlent la nécessité d'affiner le pilotage des activités. Nous démontrons que les attributs choisis pour le contrôle de gestion tentent de concilier les valeurs de ces entreprises familiales (proximité du dirigeant avec son terrain économique et ses parties prenantes, management clanique basé sur la confiance et poids élevés des relations informelles) avec la nécessité de rationaliser les processus de décision.

Mots-clés : contrôle de gestion, entreprises familiales, proximité, managérialisation ,rationalité

1 Introduction

Il existe encore aujourd'hui peu d'études portant sur l'instrumentation de gestion accompagnant les phases de croissance des Petites et Moyennes Entreprises du secteur industriel, bien que le tissu économique français soit essentiellement constitué de ce type d'entreprises (sur 248 500 entreprises industrielles en 2012, seules 1800 comptent plus de 250 salariés, INSEE, Unités légales selon le nombre de salariés et l'activité). Certaines études portent sur les contrôleurs de gestion en PME, quel que soit leur secteur (Nobre, 2001a) d'autres sur les méthodes et outils de gestion en PME (Nobre, 2001b) ou encore sur des échecs lors de l'introduction de nouveaux outils (Zawadzki, 2011) , (Meyssonier et Zawadzki, 2008) expliqués par des jeux d'acteurs (Nobre et Zawadzki, 2013).

Les deux cas proposés ici viennent alimenter une réflexion sur la structuration du contrôle de gestion dans les petites et moyennes entreprises familiales en croissance rapide entrant dans la catégorie des Entreprises de Taille Intermédiaire¹. Grandclaude et al. (2014), montrent dans un récent article de la Revue Française de Gestion, de quelle manière la croissance impacte l'orientation entrepreneuriale naturelle des PME et les « *managérialise* », transformant les modes de gestion en les instrumentant. Les mécanismes de « *managérialisation* » et de « *désentrepreneuralisation* » croisent quatre modalités possibles : *intentionnelle/imposée, endogène/exogène*, expliquant la manière dont l'entreprise se professionnalise et contrôle son développement. Les auteurs soulignent clairement le paradoxe des ETI, forme « *hybride entre la PME et la grande entreprise* » dans laquelle il est souhaitable de conserver les qualités d'innovation, de souplesse et de réactivité à l'origine du projet de l'entreprise, tout en assurant le contrôle de l'activité et donc la pérennité. Nous souhaitons contribuer à ce courant de réflexion en apportant ici un éclairage particulier intégrant la dimension familiale et son impact sur la façon dont les outils de gestion sont choisis afin de respecter le caractère entrepreneurial et familial de l'entreprise et répondre à l'invitation formulée récemment par Chabaud et Messeghem, (2014). Les études de cas retenues présentent des entreprises de plus petite taille que celle de Grandclaude et al. Elles sont par contre homogènes du point de vue du secteur d'activité (industrie agroalimentaire) et du caractère familial, lequel nous paraît mériter une analyse spécifique. La définition de l'entreprise familiale (EF) à partir des travaux de Daumas, (2006) précise « *qu'une entreprise est familiale lorsque la famille possède une part suffisante du capital pour lui permettre de contrôler les décisions stratégiques de l'entreprise, de choisir les dirigeants, de décider de sa transmission, et d'imposer ses valeurs à l'entreprise* ». On peut y ajouter la volonté exprimée de la famille de transmettre ce patrimoine économique à la génération suivante condition notamment posée par Cadieux et al., (2002) et Habbershon et al. (2010). Cette caractéristique permet de centrer l'analyse sur les entreprises indépendantes des contraintes tant d'un actionnariat dispersé et financier que de celles imposées par la détention par un autre groupe industriel. Les deux entreprises étudiées sont donc à cent pour cent détenues

¹ Une entreprise de taille intermédiaire est une entreprise qui a entre 250 et 4999 salariés, et soit un chiffre d'affaires n'excédant pas 1,5 milliards d'euros soit un total de bilan n'excédant pas 2 milliards d'euros (décret d'application n°2008-1354 de l'article 51 de la loi de modernisation de l'économie).

Une entreprise qui a moins de 250 salariés, mais plus de 50 millions d'euros de chiffre d'affaires et plus de 43 millions d'euros de total de bilan est aussi considérée comme une ETI.

par une seule famille. Leurs décisions stratégiques comportent naturellement une forte part liée aux objectifs de la famille. Notre travail vise à apporter une connaissance fine de la structuration de la fonction contrôle de gestion, des outils de gestion, de leur nature et de leurs caractéristiques spécifiques ainsi que de leur usage dans les ETI familiales en croissance.

Nous procéderons donc par une étude comparative exploratoire de la structuration de l'instrumentation de gestion au sein de deux ETI dont les trajectoires de croissance récentes sont similaires et révèlent la nécessité d'affiner le pilotage des activités. Notre objectif est de mettre en lumière le processus de construction d'une fonction, la mise en œuvre et l'impact de nouveaux outils dans les phases de passage de la taille PMI à la taille ETI, afin de répondre à l'interrogation suivante :

Y-a-t-il une structuration du contrôle de gestion spécifique aux ETI familiales en croissance du secteur agroalimentaire?

Nous démontrons que les attributs choisis pour le contrôle de gestion tentent de concilier les valeurs de ces entreprises familiales (proximité du dirigeant avec son terrain économique et ses parties prenantes, management clanique basé sur la confiance et poids élevés des relations informelles) avec la nécessité de rationaliser les processus de décision, de les instrumenter par la mise en place d'un véritable système de pilotage de la performance au sein d'une fonction spécifique, c'est-à-dire de les « managérialiser ». Ceci se concrétise par un nombre limité d'indicateurs et d'outils mis en place et utilisés d'une part. Et d'autre part, nous mettons en lumière une structuration de la fonction autour d'un profil de contrôleur de gestion soumis à la contrainte de concilier des managers habitués à un contact très direct avec leur direction avec les impératifs de la rationalité économique. Nous analysons ce paradoxe particulier aux EF en croissance : nécessité d'outiller le développement et préservation des valeurs du système famille/entreprise en proposant un cadre théorique construit autour de la notion de proximité proposée par Torres enrichie par le modèle de Claveau et al. (Partie 1). Dans un deuxième temps, nous présentons les deux études de cas retenues et la méthodologie de notre recherche (Partie 2). La troisième partie mobilise et discute le cadre théorique retenu.

2 Revue de la littérature : outils et fonction Contrôle de Gestion en PMI/ETI en croissance

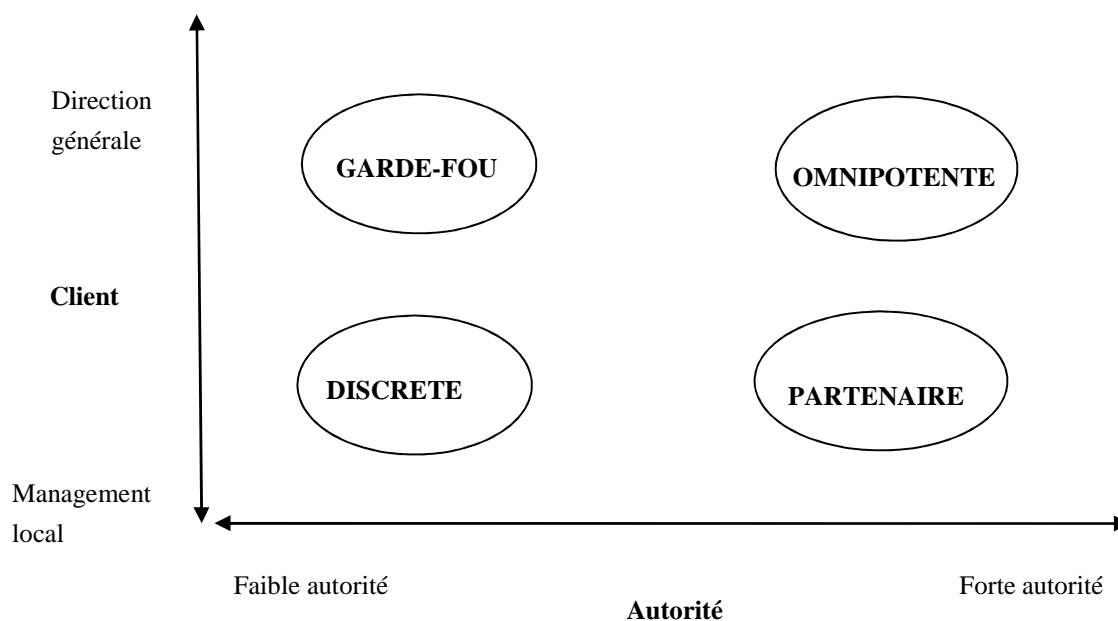
Afin de comprendre ce qui caractérise la mise en place de la fonction et des outils du contrôle de gestion (CG) en ETI familiale en croissance, il convient d'identifier les spécificités du contrôle de gestion dans ce contexte en nous appuyant sur les travaux portant sur les systèmes de contrôle de gestion de la PME afin de déterminer un cadre d'analyse des profils et outils du CG. Ceci nous amène à examiner les particularités du management des entreprises familiales (EF) en PME en référence dans un premier temps aux travaux de Torres, (2000) et à la notion de proximité (point 2.1).

Le récent article de Claveau et al., (2014) qui analyse par le Business Model « *les logiques de développement des ETI* » et apporte une contribution à la compréhension des phénomènes de croissance dans ces entreprises nous permet dans un deuxième temps d'enrichir notre cadre d'analyse (2.2).

2.1 Le concept de proximité et l'analyse des PME-ETI en croissance

En conséquence des caractéristiques propres aux PME décrites par Marchesnay (1991) dès 1991 et Reyes (2004) en référence aux travaux d'Hirigoyen (Hirigoyen, 1981) – profil de dirigeant propriétaire entrepreneur, centralisation des fonctions et des décisions, flexibilité, coordination directe et relations personnelles - la fonction contrôle de gestion est rarement structurée et les outils utilisés se limitent à l'usage de tableurs par les responsables fonctionnels, sans homogénéité et de façon individuelle et autonome, produisant une information dont la portée et la diffusion restent localisées. Chapellier (1997) a pu démontrer que le dirigeant tient le premier rôle dans la structuration de la fonction, les outils et les indicateurs choisis dans la petite entreprise. Par ailleurs, quelques études (Nobre, 2001b, Meyssonier et Zawadzki, 2008) soulignent l'importance de l'accroissement de la taille de l'entreprise dans l'apparition d'un système de contrôle de gestion. Dans l'ensemble, les auteurs (Santin et Caillie, 2008) mettent en lumière l'importance de la contextualisation du design du système de contrôle de gestion en fonction de facteurs dont les principaux sont le profil du chef d'entreprise, la taille, le secteur d'activité, l'incertitude de l'environnement et le cycle de vie de l'entreprise (Condor, 2012). Néanmoins, lorsque l'entreprise grandit, l'influence de certains de ces facteurs s'estompe, la fonction se structure autour d'un professionnel formé au contrôle de gestion et les outils et indicateurs se standardisent. À l'autre bout du spectre des tailles d'entreprise, on trouve alors une fonction dont les rôles ont été décrit en particuliers dans les travaux de Lambert et Sponem (2009), lesquels portaient sur les entreprise de grande taille. Suivant la logique dominante (ou rationalité selon Lambert et Sponem, 2009), la place et la fonction du contrôle de gestion conduisent à quatre configurations : Garde-fou, omnipotente, discrète et partenaire.

Figure 1– Les idéaux types de la fonction contrôle de gestion (Lambert et Sponem, 2009)



Suivant la configuration, le niveau d'autorité de la fonction sera plus ou moins élevé : faible dans le type discret, fort dans le type omnipotent; et il rendra possible un degré de créativité et de prise de risque d'autant plus intenses que l'autorité est faible. Ces travaux ont permis de faire

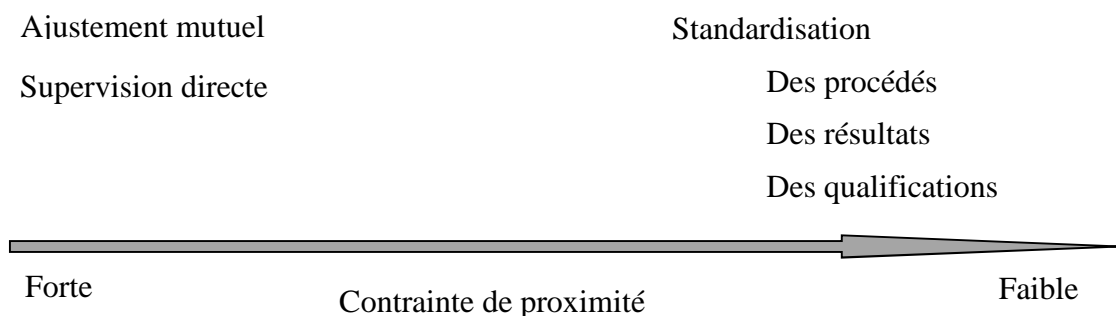
progresser la connaissance des systèmes de contrôle de gestion dans le cas des petites, moyennes et grandes entreprises. Cependant, les entreprises de taille intermédiaires sont jusqu'à présent peu étudiées, alors même que, se situant entre la PME et la grande entreprise, elles sont susceptibles de constituer des cas intéressants si l'on souhaite étudier la dynamique de mise en place du contrôle de gestion lors de la phase de transition PME/ETI.

Il ressort par ailleurs du croisement des travaux portant sur l'entreprise familiale (Allouche et Amann, 1998 ; Arrègle et al., 2004) d'une part, sur les leviers du contrôle (Simons, 1994b ; Tessier et Otley, 2012) d'autre part, que la nature du système de contrôle de gestion semble dépendre intimement des valeurs de l'organisation et plus particulièrement de celles du chef d'entreprise et de la famille propriétaire, tout du moins lorsque l'entreprise est encore de petite taille. Simons souligne l'idée qu'il existe des forces opposées qui gèrent les tensions "*between freedom and constraint, between empowerment and accountability, between top-down direction and bottom-up creativity, between experimentation and efficiency*" (Simons, 1995, p. 4). Ces tensions sont gérées selon Simons par des systèmes de contrôle négatifs et positifs complémentaires. Les forces positives sont celles de la motivation, de la récompense et de l'apprentissage. Elles sont habilitantes. Les forces négatives sont celles qui contraignent, sanctionnent, prescrivent et contrôlent.

Ces valeurs mentionnées par Simon sont principalement reliées à celle du chef d'entreprise-propriétaire et à la figure centrale qu'il représente. Elles sont en lien avec le mode de gestion observé dans ce type d'entreprise. Torres développe en 2000 le concept de proximité comme facteur explicatif majeur du fonctionnement et de la gestion de la PME. Cette caractéristique est logiquement liée à la petite taille de la PME, dans laquelle le dirigeant-propriétaire, centralise plusieurs fonctions : fonction commerciale, fonction RH au premier chef, sur un lieu unique de réalisation de son activité. Le management des subordonnés et leur contrôle se fait alors par contacts personnel, sur un mode informel, par supervision directe et ajustements mutuels (proximité hiérarchique, fonctionnelle, spatiale, temporelle).

Cette proximité se traduit alors selon Torres (2000) par une forte centralisation des modes de gestion, une faible spécialisation fonctionnelle et une grande polyvalence, des mécanismes de coordination fonction de la distance géographique (coordination de proximité). L'entreprise fonctionne alors dans un mode entrepreneurial, sous contrainte de proximité comme le montre la figure 2 ci-dessous.

Figure 2 - Mécanisme de coordination et contrainte de proximité (Torres, 2000)



Lorsque la contrainte de proximité est forte, la coordination des activités de la PME se fait par ajustement mutuel entre la direction et ses collaborateurs. La supervision du travail de ces derniers est donc directe, car le chef d'entreprise-propriétaire dispose du temps et de la capacité à contrôler le travail de tous ses collaborateurs et la fonction contrôle de gestion n'existe pas. Des outils de contrôle peuvent être développés par des responsables pour leur usage personnel. Ils ont embryonnaires, hétérogènes et peu ou pas diffusés. Lorsque la proximité s'affaiblit, principalement du fait de l'accroissement de la taille de l'entreprise, il n'est plus possible de procéder ainsi. La coordination doit alors passer par la standardisation des procédés dans le cas où ceux-ci sont observables et descriptibles simplement, des résultats si la performance individuelle peut être mesurée quantitativement ou des qualifications dans le cas d'activités complexes.

En synthèse, dans un mode de gestion entrepreneurial où la proximité est grande, le contact quotidien avec le terrain (fournisseurs, clients et autres partenaires habituels internes et externes) permet au dirigeant de PME d'obtenir sans intermédiaire les connaissances nécessaires au pilotage de l'activité, sur un mode qualifié d'intuitif. Dans ces conditions, on comprend que la nécessité d'outils de gestion ne se fasse que peu ressentir. Seules les obligations comptables minimales sont donc respectées conformément aux impératifs fiscaux. Si l'on ajoute à cet effet lié à la petite taille les spécificités liées au caractère familial (capitalisme lent et prudent, paternalisme plus ou moins prononcé, mode de développement contraint par des ressources financières limitées), lequel est fréquent à cette échelle, on comprend que peu de PME disposent d'outils de contrôle de gestion formalisés et que la plupart de ces outils soient développés par le dirigeant ou ses plus proches collaborateurs de façon individuelle et pour leur usage personnel. La question qui reste posée est celle du devenir de ce mode de contrôle lorsque l'entreprise en croissance devient une ETI.

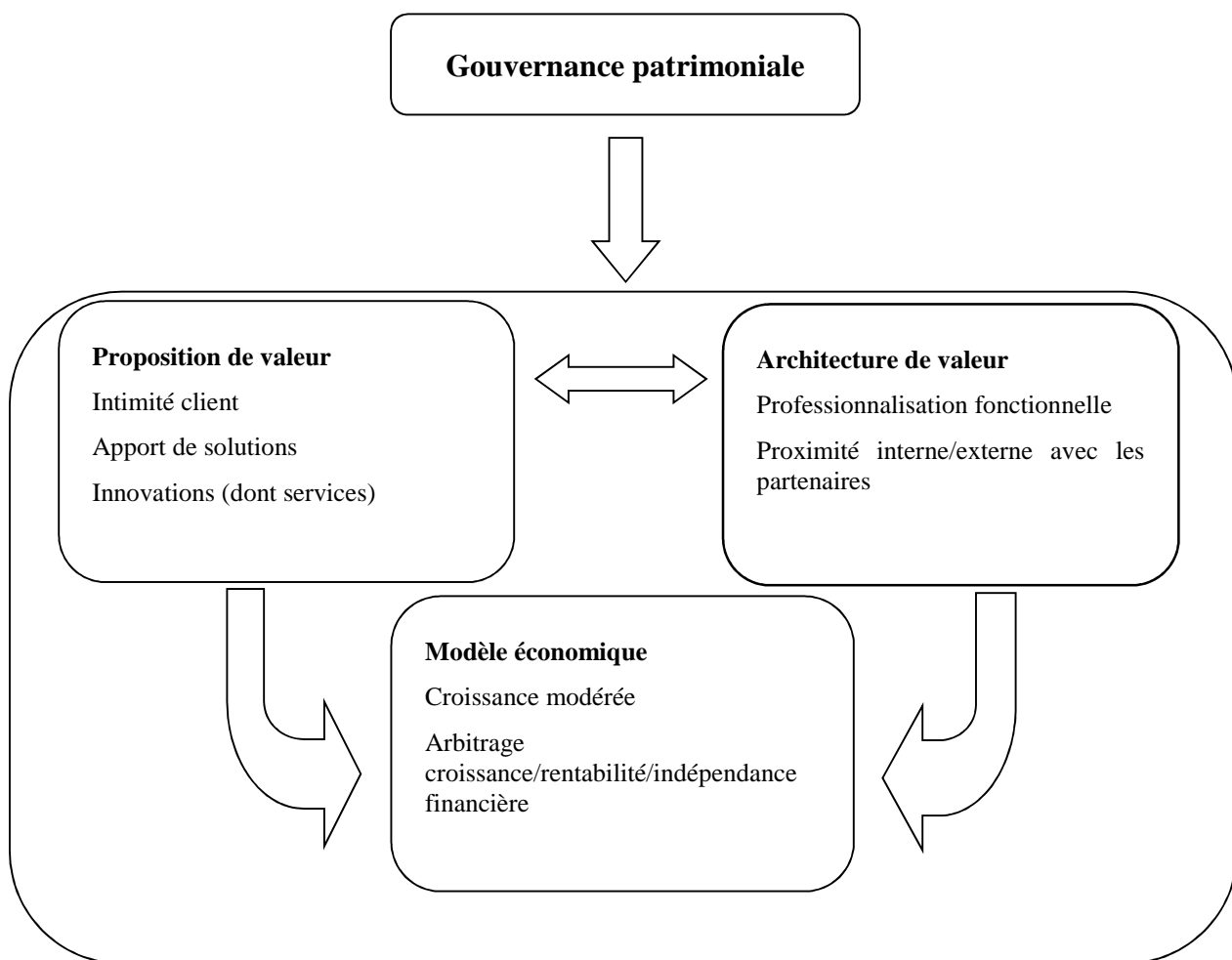
2.2 Croisement avec l'approche par le business model de Claveau et al.

Si le concept de proximité permet donc d'analyser le fonctionnement de l'entreprise de petite taille, son emploi en phase de croissance, notamment lors de l'entrée dans la catégorie des ETI soit par croissance organique, soit par croissance externe, mérite d'être enrichi. Dans le cas de la croissance externe, de fait, la proximité géographique disparaît par la multiplication des lieux de production, ce qui entraîne notamment un besoin de contrôle par standardisation des résultats

et donc l'introduction d'indicateurs de performance standardisés, homogènes et d'outils de mesure de la performance.

Néanmoins, ce besoin de contrôle s'exprime dans un référentiel lié à des valeurs propres aux entreprises familiales, comme le souligne Claveau et al. (2014) et donc dans le respect et sous la contrainte de « *préserver la culture de l'entreprise mais sans la figer pour autant* », de conserver une « *certaine intimité avec les clients* », au travers d'un « *modèle organisationnel de proximité mais professionnalisé et contrôlé* » (Claveau et al., 2014, p. 118-120). Il s'agit, pour ces auteurs, de « *managérialiser* » l'entreprise. Le Business Model proposé par ces auteurs montre donc quel arbitrage ces ETI familiales tentent de réaliser entre leur volonté de développement qui passe par un outillage rationalisé de la croissance et le respect d'un socle commun de valeurs familiales (« *entrepreneuriat* », « *innovation* » et capacité d'initiative).

Figure 3 - Les caractéristiques communes des Business Models des ETI (Claveau et al., 2014)



Le développement de ce type d'entreprise reposerait par ailleurs sur la capacité organisationnelle à contrôler le changement dans le respect des valeurs familiales. D'après les auteurs, il s'agit de capacités d'expérimentation et d'apprentissage. Il reste à déterminer quels outils de gestion et plus particulièrement de contrôle de gestion sous-tendent ces capacités, ce que nous nous employons à faire dans cet article.

En définitive, ces travaux nous permettent d'éclairer le type de contrôle de gestion que l'on peut rencontrer dans des entreprises dont la taille s'est accrue, mais où la volonté de conserver des valeurs liées au caractère familial et à la volonté de croître (indépendance, prudence, entrepreneuriat, innovation) reste forte. Différents travaux dans le champ des entreprises familiales soulignent en outre l'importance accordée aux relations entre le chef d'entreprise et ses employés d'une part et le poids de l'ancrage dans son territoire dans une orientation de long terme avec les parties prenantes locales d'autre part (Antheaume et al., 2013). La place des relations directes avec les différents acteurs internes et externes pèse fortement dans le système de valeur et les modes de gestion des EF, y compris dans leur phase de croissance. Néanmoins, lors de la mise en place de nouveaux outils, les usages peuvent se révéler en tension avec ces valeurs lors du choix entre un système coercitif relevant du contrôle diagnostique à vocation d'orientation des comportements dans une optique de rationalisation forte ou un système favorisant l'autonomie relevant plutôt du contrôle interactif (Simons, 1995; Dambrin et Löning, 2008; Ragaïne et al., 2014). Les deux études de cas tendent à montrer comment le désir de préserver certaines valeurs et un fonctionnement de l'organisation fondé sur la proximité conduit à limiter en nombre comme en usage les systèmes de contrôle de gestion introduits.

3 Méthodologie et description des deux cas

Nous avons choisi pour analyser le processus de structuration du contrôle de gestion dans des EF en croissance de procéder par deux études de cas (2.1.). Le recueil d'informations obtenu sur trois années de contacts répétés avec les deux entreprises permet de comparer ce processus à son point de départ explicite, au moment où le chef d'entreprise décide de structurer une fonction nouvelle et le fait savoir, ainsi que dans les phases suivantes de choix des outils, des indicateurs et de recrutement du contrôleur de gestion. Le cas G illustre la phase initiale et donc le début de la structuration de la fonction contrôle de gestion et de la réflexion sur les outils et les indicateurs à développer puisque nous avons pu commencer cette recherche alors que le projet était encore confidentiel et que nous l'avons suivi à intervalles réguliers pendant plus de deux ans. Le cas S prend place dans les trois années suivant la décision et permet un premier retour sur l'expérience acquise durant la phase initiale et les développements qui la suivent, notamment en termes d'usages. Les acteurs impliqués dans la structuration sont naturellement le chef d'entreprise, mais aussi les responsables de production et les responsables comptables et financiers, ainsi que les deux contrôleurs de gestion entrant en fonction durant l'étude. Ils ont donc été interrogés afin de recueillir les matériaux nécessaires à la compréhension du processus étudié (2.2.).

3.1 Méthodologie – Une recherche qualitative sur deux études de cas

Il s'agit d'une recherche-observation croisée portant sur deux ETI industrielles (dont l'une est devenue une ETI durant la période d'étude). Les deux études de cas visent à comparer la structuration du contrôle de gestion dans ces situations de croissance, par un recueil d'informations portant l'histoire et la stratégie sur la dernière décennie. Il a donc été choisi de retenir deux entreprises opérant dans le même secteur et de taille similaire : industrie agroalimentaire de première transformation d'environ 200 salariés, en croissance forte dans les cinq dernières années. Ces deux entreprises partagent un caractère familial qui répond à la

définition des EF (Allouche et Amann, 2000 ; Bégin, 2010 ; Mahmoud-Jouini et Mignon, 2009). Elles ont été transmises respectivement deux et quatre fois, à l'intérieur d'une même famille ; elles sont exclusivement détenues par une famille et dirigées par un membre de cette famille. D'autres membres de la famille occupent ou ont occupé des postes fonctionnels à la tête des services marketing, RH, commercial et comptabilité. Le contrôle de la stratégie relève donc pleinement de la famille au travers du dirigeant qu'elle s'est choisie.

Elles appartiennent toutes deux au même territoire géographique, historique et culturel. Leurs dirigeants expriment encore aujourd'hui leur fort attachement à ce territoire, tant en ce qui concerne l'implantation de leur activité, leur recrutement ou encore la provenance des différentes ressources qui leur sont nécessaires. Enfin, elles exercent leurs activités dans le secteur agroalimentaire, en tant que premier transformateur respectivement de lait et de blé. Leurs processus de production sont donc similaires : un nombre limité d'inputs agricoles simples, une production relevant du crackage, des outputs peu nombreux mais exigeant un haut niveau de qualité (dans le processus de production comme dans le produit fini lui-même). Dans les deux cas, le processus de production permet de fabriquer à la demande du client, par le jeu d'une spécialisation retardée. Tant pour le blé que pour la farine, les out-put sont constitués à partir d'un intrant majeur, auquel on additionne au dernier moment des ingrédients supplémentaires (graines diverses par exemple pour les pains spéciaux, additifs pour les laits en poudre) permettant de proposer des recettes spécifiques à chaque client. La proposition de valeur repose ainsi sur la flexibilité et la qualité de l'outil de production pour répondre à une demande sur-mesure du client (chaque client dispose de sa formule ou recette).

Tableau 1 - Présentation des deux études de cas

	MINOTERIE – Cas G		LAITERIE – Cas S	
Propriétaires	Famille G		Famille S	
Date de création	1895 5 ^{ème} génération en 2015		1932 3 ^{ème} génération en 2015	
Gouvernance	Groupe familial non coté 7 sociétés en 2013 1 société en cours d'acquisition en 2014		Groupe familial non coté 3 sociétés en 2014, dont une spécialisée dans la commercialisation de la poudre de lait infantile créée en 2007 et une filiale à Singapour	
Activité	Écrasement de blé Production de farines conventionnelles, de farines labellisées et de farines biologiques Conception, production, conditionnement et transport intégrés		Transformation du lait Production de poudres adultes, de poudres infantiles, de glaces, crèmes, beurres et yaourts Conception, production et conditionnement intégrés	
Objectif principal de politique générale	Accroissement de la taille en volume de produits, image de marque, qualité, internationalisation Orientation commerciale et process (avec laboratoire de R&D/qualité)		Accroissement de la taille en volume de produits à un rythme maîtrisé, image de marque, qualité, internationalisation Orientation process de production (avec laboratoire de R&D/qualité)	
2010	CA (en M €)	Effectif	CA (en M €)	Effectif
2011	28		114,2	190
2012	29,3			200
2013	35,4	81	178,2	210
	98,6	130	218	215
Fonction(s) prépondérante(s)	Production, commerce		Production, R&D	
Dynamique sur la période	Forte croissance interne et externe		Croissance interne et développement en Chine	

La méthode de l'étude de cas a été retenue en référence aux travaux de Yin, (2009) car elle permet d'éclairer de manière approfondie la complexité d'une situation. Des entretiens ont donc été réalisés auprès des chefs d'entreprise des deux cas étudiés, ainsi qu'auprès de responsables de production, des responsables financiers et des contrôleurs de gestion. Les entretiens sont synthétisés tableau 2 ci-dessous. Il a été choisi d'emprunter la technique de l'entretien semi-directif afin de faire émerger dans un premier temps auprès des chefs d'entreprise la vision de leur entreprise et des outils nécessaires à leur croissance et à leur pilotage. Par la suite, les rencontres avec les responsables fonctionnels ont suivi une grille de questions reprenant ces thèmes de façon à détailler les fonctions, outils et usages du contrôle de gestion propres aux deux cas. Cette grille a permis de relever les points de convergence et de divergence afin de faire émerger un éventuel modèle de contrôle de gestion propre à ce type d'entreprise. L'exploitation des entretiens a été réalisée suivant les recommandations de Gioia (Gioia et al., 2013 ; Gioia et Pitre, 1990) par un travail d'abstraction progressif afin de faire émerger les thématiques relevant de la problématique posée : structuration de la fonction contrôle de gestion outils et usages (Qui décide ? À quel moment de la vie de l'entreprise ? Quels sont les rôles et missions confiées au contrôleur de gestion ? Quels outils et indicateurs choisis ? Quels en sont les usages ?). Cette méthode permet d'extraire le sens des situations et d'apporter la preuve des éléments d'analyse avancés par le chercheur. Gioia et Chittipeddi, (1991) l'expriment ainsi : « *The initial report of an ethnographic effort is usually a journalistic narrative or story, often rendered mainly in the words of the organizational members (Agar, 1980). The reporting of the ethnographic account is framed around the dominant themes expressed by the participants and represents a first-order analysis. The researcher only later attempts to derive an explanatory framework to put the story into a more theoretical perspective by means of a second-order analysis (Van Maanen, 1979)* ». L'examen du contenu des entretiens suit la méthodologie de Miles et Huberman (2003).

Nous pouvons alors décrire comment les différents outils de gestion, anciens comme nouvellement introduits, entrent en résonance afin de former un concert harmonieux permettant au chef d'entreprise d'améliorer sa gestion dans le respect de ses valeurs, de celles de la famille dirigeante et de celles de l'entreprise.

Tableau 2 - Présentation des entretiens réalisés entre juillet 2011 et novembre 2014

Laiterie	Thèmes abordés	Durée
Madame S PDG Propriétaire	Histoire personnelle et professionnelle Histoire de l'entreprise et de la famille Valeurs de la famille et de l'entreprise Stratégie à venir (passée dans une moindre mesure)	8 heures 15 mn
Responsable Financier et Contrôle de gestion	Trajectoire personnelle et professionnelle Stratégie de l'entreprise Structuration du contrôle de gestion Outils et indicateurs en usage et à venir	2 heures
Contrôleur de gestion	Trajectoire personnelle et professionnelle Rôle du contrôleur de gestion Indicateurs choisis et leur évolution	1 h 15 mn

Minoterie	Thèmes abordés	Durée
PDG Propriétaire	Trajectoire personnelle et professionnelle Histoire de la famille et de l'entreprise Transmission de l'entreprise Valeurs de la famille et de l'entreprise Stratégie passée, actuelle et future Structuration de la fonction contrôle de gestion, recrutement	12 heures 30 mn
Membre du CA (mère de l'actuel PDG), PDG de 1981 à 1986, comptable de l'entreprise jusqu'au décès de son mari en 1981	Trajectoire personnelle et professionnelle Histoire de l'entreprise et de la famille Transmissions	4 heures
Directeur Production du Groupe	Trajectoire personnelle et professionnelle Organisation du Groupe Mode de pilotage actuel Outils utilisés actuellement Structuration du contrôle de gestion Choix des futurs indicateurs Processus de choix et d'amélioration des indicateurs Usages des futurs indicateurs	1 heure 15 mn
Responsable de moulin en farines bio	Trajectoire personnelle et professionnelle Objectifs de sa fonction et impératifs stratégiques Origines du choix des indicateurs Organisation et fonctionnement du contrôle de gestion	1 heure
Responsable Contrôle de Gestion (rencontrée à sa prise de fonction)	Trajectoire personnelle et professionnelle Vision de son rôle à venir Choix des outils et indicateurs	2 heures

3.2 Laiterie et minoterie, deux PMI en croissance de l'industrie agroalimentaire de première transformation

Dans ces deux cas, l'analyse des verbatim montre des similitudes dans la structuration du contrôle de gestion. Celles-ci portent sur le contexte familial et économique dans lequel opèrent les deux entreprises, les limites rencontrées dans l'usage d'outils de contrôle de gestion embryonnaires, diffus et peu standardisés et les objectifs recherchés par la direction en termes d'outils de pilotage.

3.2.1 L'impact du contexte familial

Le caractère familial est une part importante du contexte pour ces deux entreprises : les valeurs de la famille conditionnent la croissance de l'entreprise et son orientation stratégique. Les objectifs affichés de transmission à la génération suivante sont à l'origine du besoin d'un nouveau système de pilotage. Les dirigeants expriment clairement que la stratégie nécessite une

information formalisée et normée. Ils souhaitent transmettre leur entreprise à l'un de leurs enfants à un horizon de 10 à 15 ans dans les meilleures conditions possible. Cela passe selon eux par la rationalisation de la gestion et donc l'introduction d'outils de gestion permettant d'améliorer la visibilité de l'activité. Ceci implique d'évoluer d'une communication essentiellement informelle, de proximité (Torres, 2000), à une communication formelle (avec un reporting et des outils homogènes dans tous les établissements de l'entreprise). Ces dirigeants sont ainsi amenés à constituer un service contrôle de gestion et à se doter de nouveaux outils. A cette étape initiale, le rôle de la famille est double. Elle peut d'une part, procurer un réseau dans lequel le chef d'entreprise puise pour s'inspirer de bonnes pratiques et trouver les compétences techniques et les ressources financières nécessaires. Et d'autre part, elle définit des contraintes quant au choix des outils. En effet, deux générations familiales sont engagées dans ces deux entreprises et participent aux prises de décision : la génération actuellement à la tête, âgée d'une cinquantaine d'années, leurs conjoints respectifs, et leurs parents, retirés de la direction opérationnelle, mais toujours actionnaires. Quel que soient le rôle et l'implication effectifs des conjoints et des parents du chef d'entreprise, ce dernier agit néanmoins dans le respect plus ou moins conscient d'une ligne de conduite familiale. Cela n'interdit pas de prendre des virages stratégiques, mais l'accord des autres membres de la famille reste important.

Mme S, dirigeante-propriétaire : «la stratégie de l'entreprise c'est de rester sur une taille humaine, si bien que là on est à 225 personnes aujourd'hui, être en-dessous de 300 personnes, de manière à connaître tout le monde (...), taille humaine pour avoir l'esprit d'équipe. (...) dans une entreprise familiale - étant donné que je n'ai qu'une sœur - il y a un moment où on a besoin d'un appui de la famille et puis d'un appui du collaborateur pour prendre certaines décisions ou quand il y a une difficulté à un moment(...) ».

Dans les deux cas, la mère de la génération actuellement à la tête de l'entreprise a tenu la comptabilité jusqu'à très récemment dans l'histoire de l'entreprise. Seule la dernière génération (qui a une cinquantaine d'années en 2014) est à l'origine de la structuration de la gestion (au sens large) de l'entreprise. Il y a en effet recrutement de responsables fonctionnels à partir du milieu des années 2000 : Responsable RH en 2005 et Contrôleur de Gestion en 2010 à la laiterie, recrutement en interne d'un Contrôleur de Gestion en 2014 pour la meunerie.

3.2.2 L'impact du contexte économique

Le profil CAP (Croissance, Autonomie, Pérennité, Marchesnay, 1991) de l'entrepreneur pèse fortement sur la décision d'introduire de nouveaux outils alors que la complexification de l'environnement externe et interne s'intensifie. Ces deux entreprises ont des trajectoires de croissance comparables, chaque génération ayant été amenée à faire croître l'activité soit par développement interne, soit par acquisition d'entreprises existantes. Par ailleurs, le contexte récent de tensions sur les prix sur les marchés des matières premières (lait ou blé) dans deux secteurs faisant l'objet d'un contrôle réglementaire de la production (quotas pour le lait, droit à moulin pour le blé) font apparaître une forte nécessité d'un contrôle des coûts et des marges plus précis.

M. G, propriétaire de la minoterie : «2007 a été un moment très important pour le changement de fonctionnement de la vente de farine. Alors je m'explique, les industriels comme nous d'ailleurs, on vendait sur des périodes données, on disait : voilà notre prix il est valable du 1er

janvier au 31 décembre par exemple, sur des volumes habituels, voilà. On ne rediscutait le prix que trois semaines, un mois avant en disant voilà pour le 1er janvier prochain, quel prix on va vous faire, sauf que ça, ça marche quand les blés n'ont pas beaucoup de fluctuation de prix. Du jour que vous avez un prix de blé qui double, si le client il fait 10% de plus, vous êtes obligé de vous recouvrir, d'acheter des blés en plus mais s'ils ont doublé le prix c'est que c'est plus la même musique, c'est-à-dire que là vous allez vendre à contre marge. Et alors la première année, en 2007, on a été obligé, c'est la première fois de ma mémoire d'homme, même ma mère ne connaissait pas ça, c'est qu'on a été obligé toute la meunerie française de casser des contrats en disant «là le blé il a tellement augmenté qu'on est incapable, cas de force majeure, on est incapable de continuer à vous fournir à ces prix-là ».

3.2.3 Un système de pilotage embryonnaire

Impliquées toutes deux dans une phase de croissance rapide, elles font face à un déficit d'informations lié à un système de pilotage presque inexistant, alors même que leur activité se complexifie.

M. G : « La stratégie de pilotage, le gros changement, il arrive maintenant pourquoi ? Quand on est juste à côté du moulin et qu'on connaît bien son entreprise, on fonctionne très oralement, ça m'a été reproché même pas mal par les jeunes qui arrivent, enfin les jeunes, les recrues qui me disent qu'il n'y a pas trop de hiérarchie chez vous, c'est un peu très informel, les comités de pilotage ça serait bien qu'on en fasse ! Mais quand on est à 150 ou 200 kilomètres du moulin même si j'y passe très régulièrement, bah on n'est pas en permanence dans l'entreprise même s'il y a des bons relais dans l'entreprise, on a besoin de ces relais là qui vous envoient les informations dont on a besoin. »

Dans les deux cas, la raison première invoquée par la direction pour structurer la fonction contrôle de gestion, recruter un contrôleur et affiner les outils n'est pas la taille mais relève plutôt des exigences de l'environnement économique : clientèle en cours de diversification sur des marchés où les marges se réduisent et où un pilotage par les budgets et la comptabilité générale devient insuffisant et source de pertes. La redéfinition des sources de création de valeur, notamment au travers des coûts des consommations dans la production confrontés au besoin d'apporter des solutions innovantes et à plus haute valeur ajoutée pour des clients exigeants conduit à se départir d'un pilotage intuitif et à définir des indicateurs fins de performance opérationnelle. La mise en place de ces indicateurs, du système d'information nécessaire, leur suivi et leur analyse implique alors le recrutement d'un contrôleur de gestion.

Mme S : « C'est là qu'on a contrôleur de gestion, tout nouveau, tout jeune, tout neuf (...) donc sur le contrôleur de gestion qui systématiquement nous fait maintenant les coûts de revient pour savoir si on innove, si on fait ça, chose qu'on n'avait pas hein, ça fait que un an et demi. [en 2014] Donc en fait on peut faire moins de tonnage et mieux gagner sa vie donc c'est bien. »

3.2.4 Les objectifs donnés à la fonction contrôle de gestion

En définitive, les deux chefs d'entreprise sont conduits à définir les objectifs des nouveaux outils mis en place : décentralisation des informations et alimentation du dialogue entre les responsables de sites de production et la direction d'une part, entre ces responsables et leurs collaborateurs d'autre part ; amélioration des marges, émission de rapports ciblés sur les performances du laboratoire qualité/R&D ou des services logistiques (la qualité des produits et le poids du transport ayant un impact direct sur la performance globale). Ces outils

accompagnent par ailleurs la remise en cause de la focalisation sur l'augmentation du CA et/ou de la taille et la montée en puissance des fonctions non-industrielles : commerciale et supply chain. Ils autorisent ainsi un meilleur pilotage d'une stratégie tournée vers le haut de gamme avec spécialisation retardée (recettes de farine ou de poudres de lait) nécessitant un chiffrage des coûts de production et de logistique fin (par recette, par lots) inexistant jusque-là. Le tableau 3 présente les objectifs et outils du contrôle de gestion à partir des verbatim recueillis dans les deux entreprises auprès des Responsables Financiers, Contrôleurs de Gestion et Responsables de Production.

Tableau 3 - Objectifs et outils du contrôle de gestion

	MINOTERIE – Cas G	LAITERIE – Cas S
Objectifs fixés à la fonction CG	Formaliser la connaissance de la structure (de l'activité des moulins) M. B, responsable de moulin : « Mettre de l'intelligence derrière les chiffres : passer d'une logique de quantification à une logique de qualification Croiser les performances des moulins et mettre en avant les bonnes pratiques »	Alimenter la réflexion stratégique sur les nouveaux produits à développer et l'internationalisation Préciser les coûts des processus de production et chiffrer la non-conformité pour la direction production Assurer la cohérence CG/comptabilité financière Motiver le service commercial
Place fonction CG	Nouvellement créée, rattachée au service comptable et financier Centralisée au niveau groupe	Assumée par le RAF jusqu'en 2010, mais embryonnaire Recrutement CG en 2010
Effectif du service CG	0 jusqu'en 2014 Budgets prévisionnels assurés par Alice G (mère du PDG) + Service comptable (2/3 personnes)	0 jusqu'en 2010 Budgets assuré par le RAF Structuration de la fonction à partir de 2010 avec recrutement du CG
Outils du système d'information	Logiciel de gestion comptable spécifique à la meunerie (avant 2008) Prios : logiciel de Comptabilité générale (depuis 2008) Excel Clemessy : logiciel de gestion de production (depuis 2005) Pas de passerelle Clemessy/Prios	Logiciel de Comptabilité générale Excel Business Objects depuis 2010 ERP depuis 2007 pour les fonctions production, recette et facturation
Outils du contrôle de gestion jusqu'à la structuration de la fonction	Budgets de trésorerie au niveau groupe annuel / Arrêté comptable trimestriel MATIF Indicateurs majeurs : CA / Trésorerie Suivi des achats, des rendements et écrasements mensuels Coût de revient Suivi des investissements	Reporting comptable semestriels Budgets semestriels pour chaque manager Indicateur majeur : CA / Trésorerie BFR pour l'activité poudres infantiles Coûts de revient/coûts standards Marges commerciales Suivi mensuel des investissements
Problématiques spécifiques	Gestion des stocks liée à un grand nombre de recettes de farines à base d'ingrédients ajoutés à la farine multiples Coût du transport élevé dans le coût total, assuré en interne par une flotte détenue en	Qualité des poudres infantiles requérant une parfaite maîtrise des processus de production Pression des clients sur la qualité (AOP)

	propre avec sous-traitance pour l'approvisionnement de la clientèle IAA Energie : l'électricité représente 80% de la consommation d'un moulin Environ 180 prix d'achats différents sur les farines conventionnelles	Collecte de lait sur une zone géographique large Gestion des recettes infantiles (80 recettes différentes et 300 ingrédients)
--	---	--

En outre, les choix d'indicateurs montrent une focalisation sur le processus de production.

Tableau 4 - Les indicateurs retenus lors de la structuration de la fonction et leurs évolutions attendues

	MINOTERIE – Cas G	LAITERIE – Cas S
Objectifs opérationnels du contrôleur de gestion à son recrutement	Calcul d'une marge brute sur vente de produits fabriqués au 15 du mois Établissement de coûts de revient annuels	Mise en place de Business Object et de CEGID Amélioration de la gestion de la matière laitière Pilotage des tarifs commerciaux par le coût de revient : coût de revient par recette/par client
Indicateurs retenus	Rendements des farines Personnel en €/tonne de blé écrasé ou de produit fini (travail à façon) Formulation (suivi des ingrédients) Tonnage transporté Electricité consommée en KW/tonne de blé	Coûts complets incluant le coût matière, les frais généraux de logistique, communication et commissions commerciales et le coût du process (fabrication et conditionnement) Calcul d'écarts sur matière grasse Calcul de coûts de revient au lot Calcul de coûts standards Calcul de marges : marges nettes par code article mensuelles pour les poudres adultes, semestrielles pour les poudres infantiles Rentabilité commerciales prévisionnelles par produit
Evolutions attendues pour 2014 et années suivantes	1 ^{ère} étape : choix de l'outil informatique Mise en place d'indicateurs de suivi des coûts et de la qualité 2 ^{ème} étape : mise en place du CG à partir d'un budget trimestriel et recrutement d'un mi-temps supplémentaire Mise en place d'un EDI avec les clients importants A horizon de 2 ans : envisager un système de récompense	Réunir les données sous un nouvel ERP avec production d'indicateurs mensuels par ligne de produits et par client ; calcul d'un coût standard et pilotage des écarts par lots, notamment sur l'infantile Améliorations du coût de revient et du prévisionnel Indicateurs d'utilisation des moyens humains pour la RH

En synthèse, le contexte familial et économique explique la décision de structuration d'un nouveau service contrôle de gestion afin de mieux maîtriser les stratégies de croissances choisies et d'assurer la pérennité d'entreprises en forte croissance destinées à être transmises d'ici une dizaine d'années.

4 Une fonction contrôle de gestion en tension entre la nécessaire rationalisation des performances et les valeurs des ETI familiales.

Les outils et les indicateurs tentent de concilier les objectifs de performance économique avec les valeurs cultivées dans ces EF. D'une part, ces entreprises sont engagées à long terme avec tous les partenaires internes et externes, et cultivent un business model fondé sur une offre de qualité certifiée (labels pour les farines bio et AOP pour les produits laitiers) qui témoigne d'une valeur centrale – le respect et la proximité avec les clients, les fournisseurs et les collaborateurs. D'autre part, ces valeurs fondamentales, à préserver, sont confrontées à la nécessité d'assurer la meilleure performance économique possible.

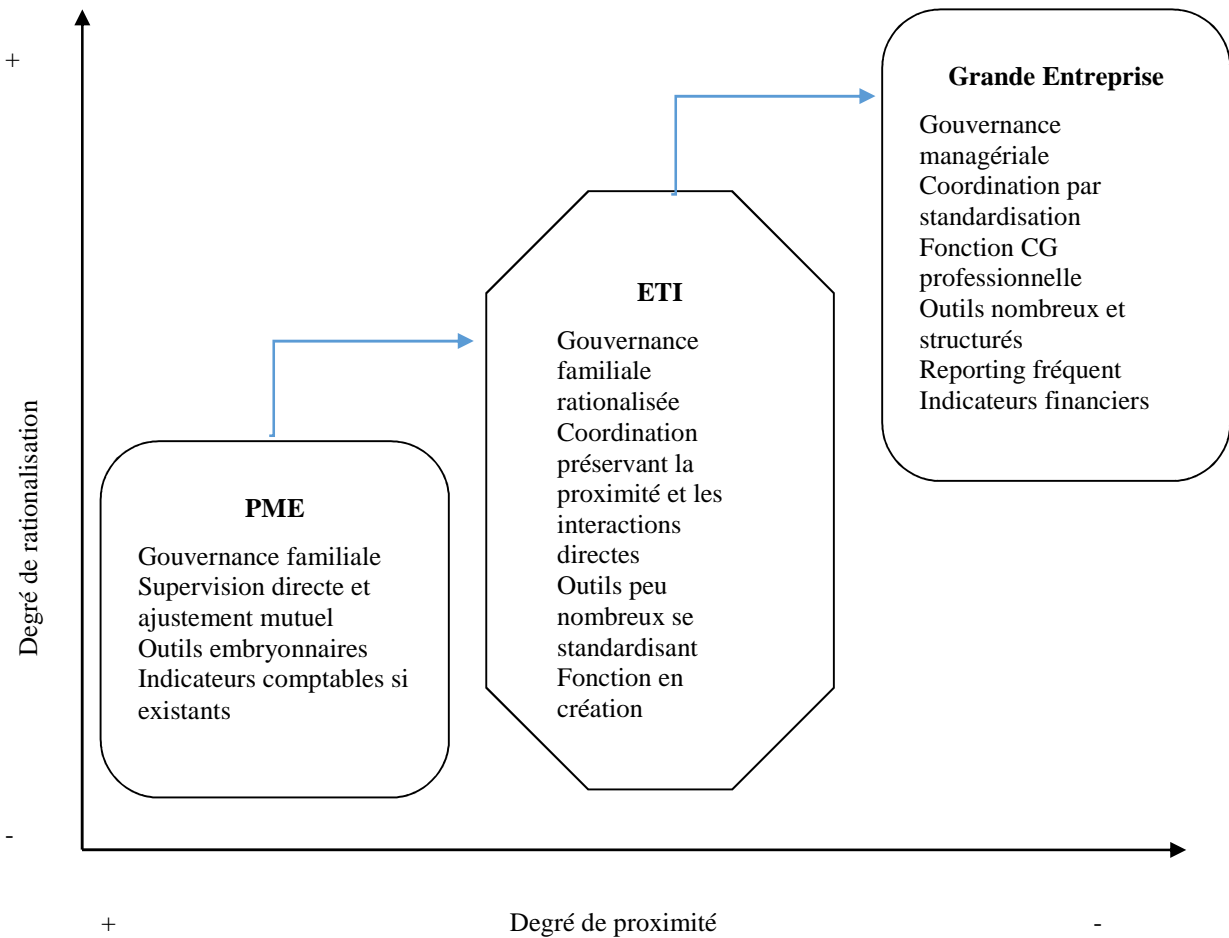
A l'origine du choix des outils et indicateurs, nous trouvons donc la nécessaire gestion des tensions entre proximité et rationalité, préservation des valeurs familiales et gestion de la croissance. Dans les deux cas, la comparaison souligne à la fois des situations de gestion similaires (point 4.1.) et des modes de résolution des problèmes soulevés similaires, qui définissent un contour de la fonction contrôle de gestion en ETI de petite taille, industrielle et en croissance (point 4.2.).

4.1 Des situations de gestion similaires

Dans les deux cas, le pilotage nouvellement mis en place s'inscrit dans une optique de développement du chiffre d'affaires, mais reste fondé sur la préservation de la proximité au sein d'une structure familiale de petite taille qui grandit rapidement, sans indicateurs de rentabilité ni de profitabilité. La fonction de production est dominante au sein de stratégies de positionnement haut de gamme sur des marchés matures et contestés en France comme à l'étranger. Dans cette optique, il y a nécessité d'accès à une ressource de qualité contrôlée pour assurer un out-put labellisé. Les facteurs déclencheurs de la structuration de la fonction sont communs : nouveaux marchés, modification des demandes des clients historiques vers le développement de recettes spécifiques, nécessité de mieux maîtriser le coût de la ressource principale. Enfin, la particularité de ces situations de gestion est le contexte familial et l'anticipation de la transmission et du changement de génération.

Nous retrouvons donc des valeurs similaires liées au caractère familial : ancrage territorial, proximité quotidienne avec les responsables opérationnels et volonté de contrôle par interactions directes, orientation processus et qualité dans des objectifs de relations de long terme avec les parties prenantes déjà soulignée par Claveau et al. Ceci fait écho aux points de vue développés par Torres et Claveau et al., tout en introduisant un contexte particulier : l'ETI familiale. Entreprise intermédiaire entre la PME et la grande entreprise, son mode de gestion et son instrumentation se présentent comme une hybridation de ces deux archétypes. A l'intersection de la famille et de l'entreprise, ses responsables se doivent d'articuler proximité et rationalité par le choix d'un type de contrôle de gestion adapté que nous proposons de schématiser figure 4 ci-dessous.

Figure 4 - Un modèle de gouvernance entre proximité et rationalité.



4.2 Les contours d'une fonction contrôle de gestion en tension entre proximité et rationalité

La culture de gestion de ces deux entreprises est encore fondée sur une grande proximité entre la direction générale et les collaborateurs. Ces deux types d'acteurs souhaitent conserver cette proximité. Cependant, la direction générale est consciente des limites de ce type de coordination face à l'éloignement géographique des sites de production notamment. La structuration du contrôle de gestion passe ainsi par l'acceptation d'une répartition du pouvoir et donc de l'information nécessaire à son exercice (point 4.2.1).

Il n'en reste pas moins que les choix fait en matière de contrôle de gestion tendent à en limiter la portée notamment dans son usage lié à l'orientation des comportements, de manière tout à fait consciente (point 4.2.2).

Les cadres conceptuels peuvent donc être enrichis par des apports spécifiques dus à la taille, au secteur d'activité des entreprises analysées et au contexte familial retenu (point 4.2.3).

4.2.1 *Décentralisation des responsabilités et structuration d'une fonction contrôle de gestion charnière*

Le rôle du dirigeant-proprétaire reste, dans l'ETI familiale comme dans la PME, majeur comme initiateur du projet et comme soutien à sa mise en œuvre : la structuration a été décidée dans un processus top-down mais elle provient dans les deux cas de demandes fortes de la part des opérationnels (responsables de production, commerciaux). Elle est de plus accompagnée par l'acceptation consciente du dirigeant de la nécessité de déléguer des responsabilités et de créer de nouvelles fonctions en support des fonctions commerciales et industrielles. Ainsi, les outils comme les indicateurs sont issus de la confrontation des besoins des opérationnels et de la Direction Générale, et de la négociation autour de leur nécessité puis de leur usage. Leur structuration est issue du dialogue direct entre opérationnels et direction et leur usage contribue à entretenir ce dialogue. On peut donc rattacher ce type de contrôle et l'usage qui est fait des outils choisis à un levier interactif au sens de Simons (1994a).

La participation essentielle des responsables de la production dans le processus de choix des indicateurs a néanmoins comme corollaire de minimiser le rôle du contrôleur de gestion, dont le recrutement est postérieur au choix des indicateurs dans les deux cas, et dont le rôle est limité dans un premier temps du moins à s'assurer de la cohérence des indicateurs et de la fiabilité de leur calcul. Néanmoins le processus mis en œuvre dans la structuration du système de contrôle de gestion rend les indicateurs adaptés au besoin et préserve l'autonomie des responsables de production. Cela illustre la tension entre rationalité ou « managérialisation » et proximité. La fonction contrôle de gestion est cantonnée à un rôle de conseil discret dans le choix, le mode de calcul et la mise en œuvre des indicateurs, qui restent essentiellement utilisés comme bases de discussion pour améliorer les processus de production. Le profil des personnes recrutées pour le poste de contrôleur de gestion contribue à cette analyse : un niveau de diplôme bac+2 avec expérience, mais généraliste et non spécialisé en contrôle de gestion. Le ressenti des nouveaux contrôleurs de gestion montre une conscience des limites imposées à leurs interventions. La fonction est vécue comme un « *poste relais* », une « *charnière* » (Mme V. Contrôleur de gestion de GM). Elle nécessite la collaboration avec toutes les autres fonctions et donc des rencontres régulières, mensuelles dans le cas de la meunerie, qui présente la particularité d'avoir choisi de localiser le contrôleur de gestion du groupe de 6 moulins sur un site de production qui n'est pas le siège du groupe. Cela ne facilite pas les contacts avec la direction générale, mais c'est un choix conscient de cette dernière, dont l'objectif est de diffuser largement l'information et de proposer une fonction contrôle de gestion au service des responsables des sites de production. Au niveau de la laiterie, le contrôleur de gestion se voit comme un « *animateur productivité pour le process de production* ». Il se sent néanmoins un peu trop en dehors du terrain (c'est-à-dire de l'usine), bien que son bureau se situe sur les lieux même de production (le site est unique).

4.2.2 *Choisir des indicateurs « suffisants », en petit nombre mais efficaces et « satisfaisants »*

Il ressort de ces cas par ailleurs une mutation importante de la manière de piloter et des fonctions dominantes dans ces entreprises qui croissent. On assiste à la montée en puissance de la fonction commerciale qui est dotée dorénavant d'indicateurs nouveaux et à la démocratisation de ces indicateurs vers le bas de la hiérarchie dans les services commerciaux, dans un contexte de forte culture du secret mais de décentralisation des informations et du pouvoir.

Par ailleurs, les indicateurs choisis sont plus physiques que financier. Ils ne permettent pas ou peu de liens avec le système de rémunération et ceci est une décision délibérée. A l'heure actuelle, aucun lien n'est fait entre les indicateurs et la rémunération des responsables ou de leurs collaborateurs. Leur nombre est par ailleurs limité et ils ciblent naturellement ce que la direction générale et les responsables de production jugent essentiel dans la création de valeur pour le client. M. B, responsable d'un des moulins du groupe G considère en effet que, compte tenu de la nature des produits fabriqués par la minoterie, des indicateurs mensuels voire trimestriels suffisent : il n'y a pas de promotion commerciale sur les farines vendues et pas de variation rapide des prix de vente. Le « *bon réflexe* » selon lui est de « *tout ramener en € par tonne* ». C'est effectivement déjà le cas pour le transport ; cela doit le devenir pour les ressources humaines et l'énergie. Le même constat est fait par le contrôleur de gestion de la laiterie, M. F.

Chercheur : « Et donc vous sortez des marges nettes par recette ? »

M.F. : Par code article oui. Donc avec un peu plus de temps.

Chercheur : Donc ce n'est pas du mensuel ?

M.F. : Non, c'est du semestriel, les coûts de revient sont demandés de façon semestrielle parce que il n'y a pas beaucoup d'évolution depuis, de façon mensuelle on verra rien quoi finalement. Il y aura juste, ce qu'on pourrait juste faire à la rigueur c'est faire les, les marges nettes mensuelles mais bon ça n'a pas forcément trop d'intérêt à ce niveau-là. »

Ces indicateurs doivent favoriser les apprentissages individuels et organisationnels ainsi que l'autonomie des opérationnels en restant « *simples mais parlants* » (M. B, responsable d'un moulin) afin que les collaborateurs concernés s'en emparent. Selon lui, cela repose sur la capacité du chef d'entreprise à mener jusqu'au bout la démarche contrôle de gestion. Il faut donc « *bien dimensionner* » le système de contrôle de gestion afin que ce dernier permette de préserver la capacité de réaction voire d'innovation des membres de l'organisation tout en assurant un contrôle à la fois diagnostic et interactif des performances. Cela signifie aussi limiter au nombre adéquat les indicateurs. M. B : « *Je ne vais pas me rendre malade des rapports écrits, (...) est-ce qu'il faut aller dans les budgets fins, pas envie non plus (...) je ne vois pas très bien la finalité quoi. Donc c'est toujours pareil, c'est à quel niveau il faut mettre ? Qu'est-ce qui est indispensable ? Le prix de revient clairement pour moi c'est le minimum du minimum euh... les grands ratios charges fixes variables, savoir où ça se joue... après euh... après tenir un budget sur 200 lignes...* ».

Dans le cas de la laiterie, il a été décidé de mettre à disposition des commerciaux des indicateurs de marges par type de clientèle leur donnant la possibilité de comprendre l'origine de ces marges, d'orienter leur effort commercial et donc d'améliorer leurs résultats et ceux de l'entreprise. Cela a permis d'augmenter leur autonomie, leur satisfaction au travail et de générer et partager de la connaissance au niveau du service commercial comme du reste de l'organisation. La réorientation commerciale globale de l'entreprise sur les clients à plus forte valeur ajoutée en a été facilitée.

4.2.3 Enrichissement des cadres théoriques.

Ces deux études de cas nous ont permis d'entrer dans le détail de l'opérationnalisation des objectifs et de la stratégie de l'entreprise familiale : pérennité à long terme et préservation des liens forts entre le PDG-propriétaire et ses partenaires au sein comme au dehors de

l'organisation, tout en montrant quelles sont les limites de la managérialisation des ETI en croissance. La mise en place du SPP apparaît comme un élément de rationalisation des prises de décisions et donc comme un passage obligé dans la structuration de la gestion d'une PME qui grandit.

Dans les deux cas, l'objectif est atteint par la mise en place d'une fonction contrôle de gestion qui contribue à la rationalisation de la gestion, mais dont les rôles et missions restent limités à l'optimisation du calcul de coûts et à sa fiabilisation pour l'essentiel. Les missions de conseil à l'amélioration des processus restent ponctuelles et soumises aux demandes express de la direction. Le levier diagnostic de contrôle est activé, mais son usage n'autorise pas la mise en place d'un système de sanctions/récompenses. Le mode de gestion relevant historiquement dans ces deux entreprises du dialogue (levier interactif) semble jusqu'à présent préservé, les deux directions affichant la volonté de laisser beaucoup d'autonomie aux responsables locaux, en particulier au niveau de la production.

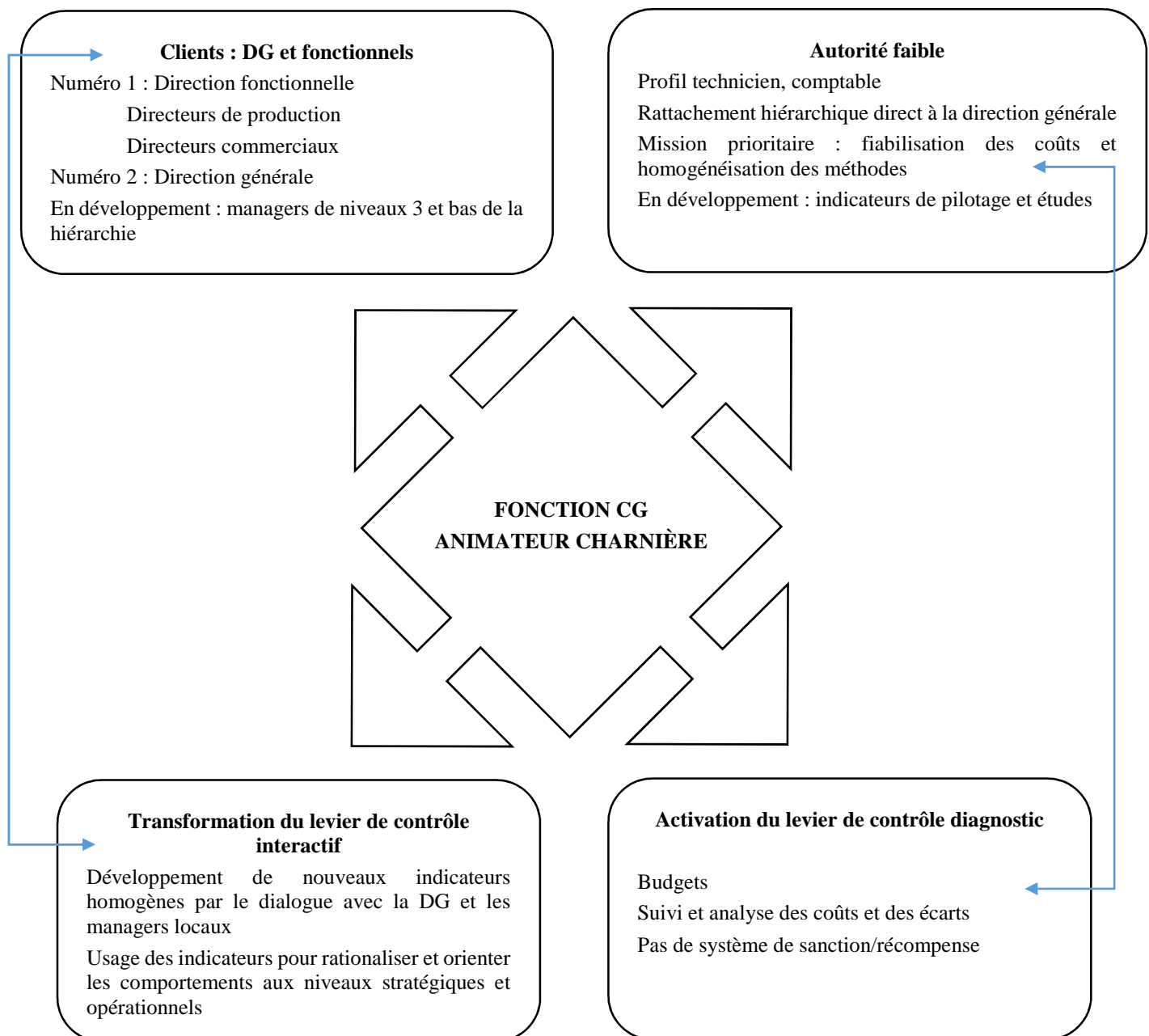
On obtient donc un modèle de gestion hybride entre ce qui existe pour la PME et ce que l'on constate dans la grande entreprise (figure 5 ci-dessous). Le contrôle de gestion permet la prise en charge de la perte de proximité liée à l'augmentation de la taille et à la complexification de l'environnement, tout en préservant les valeurs de l'entrepreneuriat familial. Dans le business model proposé par Claveau et al., ce type de contrôle de gestion doit permettre la conciliation d'une proposition de valeur basée sur la proximité avec la demande du client et donc sur la réactivité et l'innovation, avec une professionnalisation, et la possibilité de contrôler les performances obtenues en termes de rentabilité notamment. Cette étude exploratoire nous semble donc compléter les modèles de Torres et Claveau et al. ainsi que les idéaux-type proposés par Lambert et Sponem, en déclinant au niveau des outils de gestion la notion de proximité et le caractère hybride des ETI en contexte familial. Le mode de gouvernance patrimoniale est ici opérationnalisé à l'aide des outils traditionnels du contrôle de gestion sous leur forme de contrôle diagnostic au sens de Simons : fiabilisation des données et des méthodes de calcul pour le diagnostic des écarts ex-post, budgets, calcul des rentabilités. La mesure de la performance s'affine et vient en soutien des décisions stratégiques et opérationnelles : choix des clients/marchés les plus rentables à l'aide de prévisionnels. Le dialogue entre les fonctions de production et les fonctions commerciales est alimenté par des études réalisées par le contrôleur de gestion, révélant un usage tout autant interactif que diagnostic du système de pilotage.

Le contrôleur de gestion représente dans ces conditions une figure nouvelle dans le modèle de Lambert et Sponem. En relation avec une direction générale encore en charge d'une partie commerciale importante (l'activité poudres infantiles pour la Laiterie, l'ensemble des activités commerciales pour la Minoterie), mais producteur d'outils et d'études pour le management local, le contrôleur de gestion partage son temps entre ces deux « clients ». Par ailleurs, dans les deux cas, le profil qui a été retenu le range dans une catégorie de contrôleur proche du « discret », dont l'autorité peut paraître faible, tout du moins dans les premiers temps, mais qui prend peu à peu une place plus importante, au fur et à mesure que la pertinence de son travail se révèle aux yeux de sa hiérarchie, comme à ceux des autres responsables fonctionnels. Et ceci d'autant plus que son rôle remet en cause la culture de l'entreprise, comme le souligne le responsable d'un moulin du groupe G : *« c'est toutes ces démarches-là de passer d'une culture de petite PME non formalisée où on travaille par ressenti à des choses simples parce qu'on n'a*

pas une culture du compliqué (...) trouver les chiffres clés qui permettent d'être sûr de gérer correctement les affaires ».

Nous proposons donc d'introduire cette nouvelle figure de contrôleur, encore discret, mais rouage toujours plus indispensable dans le pilotage de l'entreprise en croissance, figure 5.

Figure 5 – La nouvelle figure du contrôleur de l'ETI familiale en croissance



Conclusion

En synthèse, l'étendue et l'usage des outils restent consciemment limités afin de conserver les avantages du mode de développement choisi en conformité avec les valeurs partagées. La proximité, la confiance réciproque entre les managers et le personnel en général et la direction, constitutive d'une bonne connaissance de l'organisation interne est protégée par le choix de ne pas relier les indicateurs de performance avec les rémunérations et de laisser aux managers toute latitude pour gérer leurs enveloppes budgétaires annuelles. Les indicateurs choisis relèvent dans les deux cas d'une volonté de comprendre les sources de la qualité de l'offre et de l'améliorer. Ce sont des indicateurs liés à la production et à la volonté de maîtriser les consommations de ressources coûteuses, dont les prix fluctuent sur des marchés mondiaux et sur lesquelles sont bâties les grilles tarifaires. La volonté de stabiliser des relations de long terme avec des clients exigeants est ainsi respectée.

Cependant, le type de contrôle de gestion mis en place reste encore limité tant dans ses objectifs que dans les indicateurs choisis et utilisés, bien que les dirigeants expriment leur désir de passer d'un contrôle (des marges) a posteriori à un usage des indicateurs comme outils de prévision au service de la stratégie. La conséquence en est pour au moins l'un des deux contrôleurs de gestion, l'expression d'une frustration quant à l'utilisation de ses propres capacités, la possibilité d'être lui-même force de proposition et de développer des études pointues.

Bibliographie

- Agar M. (1980). *The professional stranger*, New York: Academic Press.
- Allouche J. et Amann B. (1998). La confiance: une explication des performances des entreprises familiales. *Economies et sociétés* 32 : 129–154.
- Allouche J. et Amann B. (2000). L'entreprise familiale : Un état de l'art. *Finance Contrôle Stratégie* 3 (1) : 33–79.
- Antheaume N., Robic P. et Barbelivien D. (2013). French family business and longevity: Have they been conducting sustainable development policies before it became a fashion? *Business History* 55 (6) : 942–962.
- Arrègle J.-L., Durand R. et Very P. (2004). Origines du capital social et avantages concurrentiels des firmes familiales. *M@n@gement* Vol. 7 (2) : 13–36.
- Bégin L. (2010). Vers une approche contingente des entreprises familiales. *Revue française de gestion* (1) : 79–86.
- Cadieux L., Lorrain J. et Hugron P. (2002). La succession dans les entreprises familiales. *Revue Internationale P.M.E.* 15 (1) : 115–130.
- Chabaud D. et Messeghem K. (2014). Les ETI. *Revue française de gestion* 244 (7) : 95-110.
- Chapellier P. (1997). Profils de dirigeants et données comptables de gestion en PME. *Revue internationale PME: Économie et gestion de la petite et moyenne entreprise* 10 (1) : 9–41.

- Claveau N., Séville M., Prim-Allaz I. et Ambroise L. (2014). Les logiques de développement des entreprises de taille intermédiaire. *Revue française de gestion* 244 (7) : 111-132.
- Condor R. (2012). Le contrôle de gestion dans les PME: une approche par la taille et le cycle de vie. *Revue internationale PME: Économie et gestion de la petite et moyenne entreprise* 25 (2) : 77-97.
- Dambrin C. et Löning H. (2008). Systèmes de contrôle interactifs et théories de l'apprentissage: une relecture des travaux de R. Simons à l'aune des théories piagésiennes. *Comptabilité-Contrôle-Audit* (3) : 113-140.
- Daumas J.-C. (2006). Famille et entreprise en France pendant les Trente Glorieuses (1945-1975). In *International Economic History Conference*. : Helsinki.
- Gioia D.A. et Chittipeddi K. (1991). Sensemaking and sensegiving in strategic change initiation. *Strategic management journal* 12 (6) : 433-448.
- Gioia D.A., Corley K.G. et Hamilton A.L. (2013). Seeking qualitative rigor in inductive research notes on the Gioia methodology. *Organizational Research Methods* 16 (1) : 15-31.
- Gioia D.A. et Pitre E. (1990). Multiparadigm Perspectives on Theory Building. *The Academy of Management Review* 15 (4) : 584-602.
- Grandclaude D., Nobre T. et Zawadzki C. (2014). L'entrepreneuriat est-il soluble dans l'ETI ? *Revue française de gestion* 244 (7) : 133-148.
- Habbershon T.G., Nordqvist M. et Zellweger T. (2010). Transgenerational entrepreneurship. Transgenerational entrepreneurship: Exploring growth and performance in family firms across generations : 1-38.
- Hirigoyen G. (2002). Le gouvernement des entreprises familiales. *La gestion des entreprises familiales* : 17-30.
- Hirigoyen H. (1981). Caractéristiques des entreprises moyennes industrielles en France, Banque.
- Lambert C. et Sponem S. (2009). La fonction contrôle de gestion : proposition d'une typologie. *Comptabilité - Contrôle - Audit* Tome 15 (2) : 113-144.
- Van Maanen J. (1979). The fact of fiction in organizational ethnography. *Administrative Science Quarterly* : 539-550.
- Mahmoud-Jouini S.B. et Mignon S. (2009). Entrepreneuriat familial et stratégies de pérennité: contribution au concept d'innovation prudentielle. *Management international* 14 (1).
- Marchesnay M. (1991). La PME : une gestion spécifique. *Économie rurale* 206 (1) : 11-17.
- Meyssonier F. et Zawadzki C. (2008). L'introduction du contrôle de gestion en PME. *Revue internationale P.M.E.: Économie et gestion de la petite et moyenne entreprise* 21 (1) : 69.
- Miles M.B. et Huberman A.M. (2003). *Analyse des données qualitatives*, De Boeck Supérieur.
- Nobre T. (2001a). Le contrôleur de gestion de la PME. *Comptabilité-Contrôle-Audit* (1) : 129-146.
- Nobre T. (2001b). Méthodes et outils du contrôle de gestion dans les PME. *Finance Contrôle Stratégie* 4 (2) : 119-148.
- Nobre T. et Zawadzki C. (2013). Stratégie d'acteurs et processus d'introduction d'outils de contrôle de gestion en PME. *Comptabilité-Contrôle-Audit* (1) : 91-116.

- Ragaigne A., Oiry E. et Grimand A. (2014). Contraindre et habiliter: la double dimension des outils de contrôle. *Comptabilité-Contrôle-Audit* 20 (2) : 9–37.
- Reyes G. (2004). La moyenne entreprise est-elle spécifique. Proceedings of 7ème Congrès International Francophone en Entrepreneuriat et PME, Montpellier, France.
- Santin S. et Caillie D.V. (2008). Le design du contrôle de gestion : une quête de stabilité adaptative. In *29ème congrès de l'AFC. La comptabilité, le contrôle et l'audit entre changement et stabilité*.
- Simons R. (1995). Control in an age of empowerment. *Harvard business review* 73 (2) : 80–88.
- Simons R. (1994a). How new top managers use control systems as levers of strategic renewal. *Strategic management journal* 15 (3) : 169–189.
- Simons R. (1994b). Levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal, Harvard Business Press.
- Tessier S. et Otley D. (2012). A conceptual development of Simons' Levers of Control framework. *Management Accounting Research* 23 (3) : 171-185.
- Torres O. (2000). Du rôle et de l'importance de la proximité dans la spécificité de gestion des PME. *5ème Congrès International sur la PME* : 25–27.
- Yin R.K. (2009). Case study research: Design and methods, sage.
- Zawadzki C. (2011). L'évolution du fonctionnement de la PME lors de l'introduction du contrôle de gestion : leçons d'un échec. In *32ème Congrès de l'AFC. Comptabilités, économie et société*.